

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título:

Tratamiento de las operaciones online, operaciones de compraventa de bienes y de prestaciones de servicios

Autoría: Albert Pujol Pinto

Tutoría: Ángel María Ceniceros

Departamento: Departamento de economía

Curso académico: 2019-2020



Facultat
d'Economia
i Empresa
Universitat de Barcelona



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

El Impuesto sobre el Valor Añadido, como impuesto indirecto que recae sobre los consumidores, grava a diario el consumo de productos y servicios obtenidos presencialmente por el comprador. Sin embargo, las nuevas tecnologías han impulsado nuevas formas de comercio, apareciendo el comercio electrónico como una vía más de compraventa de productos.

Considerando el auge de este tipo de transacciones por vía electrónica, cabe plantearse la duda de si la legislación vigente, en términos del Impuesto sobre el valor añadido, es suficiente o debe aplicar mejoras y regulaciones más adaptadas al momento actual.

Mediante el análisis de la tributación de estas operaciones, muy vinculadas a las reglas de localización del IVA, se propone resolver esta cuestión.

PALABRAS CLAVE:

Impuesto – Comercio – Tributación – Bienes – Servicios – E-commerce – Ley

ABSTRACT AND KEYWORDS:

Value Added Tax as an indirect tax that relapses on consumers, taxes presential consumption of goods and services by consumers every day. Nevertheless, new technologies have extended new forms of commerce, appearing e-Commerce as one of the new ways of sale of products.

Considering the electronic transactions boom, it should be asked if current legislation in terms of Value Added Tax is enough nowadays or if we need to apply improvements and regulations adjusted to the current moment.

Through the analysis of taxation on these operations, closely linked to location rules in VAT, it is proposed to resolve this question.

KEYWORDS:

Tax – Commerce – Taxation – Goods – Services – E-commerce - Law

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	5
II. VENTAS ONLINE	6
1. Evolución	6
2. Previsiones.....	7
2.1. <i>Factor COVID-19</i>	8
3. Normativa sujeta	9
III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	10
1. Ámbito de aplicación del impuesto	10
2. Tipos de operaciones	10
2.1. <i>Entregas de bienes y prestaciones de servicios</i>	11
2.2. <i>Adquisiciones intracomunitarias de bienes</i>	13
2.3. <i>Importaciones de bienes</i>	15
3. Reglas de localización.....	15
3.1. <i>Lugar de realización de las entregas de bienes</i>	16
3.2. <i>Lugar de realización de las prestaciones de servicios</i>	16
3.3. <i>Operaciones intracomunitarias</i>	17
4. Tipos impositivos.....	18
5. Exenciones.....	18
IV. APLICACIÓN DEL IVA EN LAS VENTAS ONLINE	19
1. Reglas especiales	20
1.1. <i>Servicios prestados por vía electrónica</i>	20
1.1.2. <i>Obligaciones</i>	20
1.1.2. <i>Régimen de Miniventanilla única</i>	21
1.1.3. <i>Reglas de localización en los servicios prestados por vía electrónica</i>	21
1.2. <i>Régimen de ventas a distancia</i>	23
2. Aplicación del impuesto	25
2.1. <i>Régimen de ventas a distancia</i>	25
2.2. <i>Servicios prestados por vía electrónica</i>	28
2.3. <i>Operaciones comunes</i>	30
V. VISIÓN GENERAL.....	31
VI. CONCLUSIONES.....	35
VII. BIBLIOGRAFIA.....	36
VIII. ANEXOS.....	40

I. INTRODUCCIÓN

A un mundo cada vez más globalizado y con un número de operaciones comerciales entre países en aumento, se le ha sumado el comercio online tanto a nivel particular como a nivel empresarial, favoreciendo aún más este tipo de operaciones.

Toca plantearse entonces, una serie de cuestiones entorno a estas circunstancias, tales como en qué pueden afectar este aumento de operaciones en los distintos controles y normativas existentes sobre las mismas. Aquí radica el interés principal del trabajo: en verificar si poseemos una normativa adecuada y actualizada a este tipo de comercio, o en comprobar que dicha normativa ha quedado obsoleta y se ha visto superada por el progreso tecnológico y logístico del sector. La hipótesis planteada es que en vistas a que poseemos una normativa obsoleta y poco precisa en este tipo de operaciones, nos hallamos en un proceso de reformulación de la regulación entorno al comercio online mediante el cual se irá añadiendo nueva normativa adaptada durante la próxima década.

Para poder extraer una conclusión, se va a realizar un análisis de las operaciones de compraventa de bienes y prestaciones de servicios online, analizando en profundidad cual es el trato actual de estas operaciones en términos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y comprobando si hay nueva normativa en proceso de aprobación o con entrada en vigor en los próximos años.

Para estructurar el trabajo se dará inicialmente una breve introducción al mercado online, definiéndolo y analizando su futuro próximo. En este mismo apartado se van a nombrar las distintas normativas más allá del IVA por las que se ven afectadas estas operaciones sin entrar en profundidad sobre las mismas.

En los siguientes apartados se va a ofrecer una visión general del IVA en primer lugar para posteriormente profundizar en su aplicación sobre las operaciones online mediante las definiciones y ejemplos pertenecientes.

Finalmente, mediante una visión general de todo el trabajo, se darán unas conclusiones en las que se confirmará o no la hipótesis planteada.

II. VENTAS ONLINE

Las ventas online, conocidas popularmente también con el nombre de *E-Commerce* o comercio electrónico, consisten en la venta de productos y servicios a través de Internet o plataformas digitales. Este tipo de venta de productos avanza con paso firme en el presente y amenaza al futuro comercio tradicional, más aun teniendo en cuenta las nuevas formas en la logística y distribución de los productos obtenidos en estas ventas.

Hay distintos tipos de comercio electrónico en función del vendedor y el destinatario, se enumeran a continuación:

- B2C (*Business to Consumer*): una sociedad vende a un particular.
- B2B (*Business to Business*): una Sociedad vende a otra sociedad.
- C2C (*Consumer to Consumer*): venta entre particulares.
- C2B (*Consumer to Business*): un particular vende a una sociedad.

Para la realización de este trabajo nos vamos a centrar únicamente en los dos primeros tipos de comercio electrónico, puesto que son las dos modalidades en las que el Impuesto Sobre el Valor Añadido, de ahora en adelante IVA, puede gravar la venta. Esto se debe esencialmente a que en las operaciones en las que es un particular quién realiza la venta, no están sujetas a IVA. Estas operaciones en las que el particular es el ente vendedor vienen reguladas por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y, al no ser este otro impuesto el analizado en este trabajo, finalmente no se tratarán estas operaciones.

Antes de entrar a valorar el funcionamiento del IVA en estas operaciones, se analizará brevemente el sector del *E-Commerce* y su evolución en el ámbito español, punto de vista desde el que posteriormente se va a valorar el trabajo en términos de IVA.

1. Evolución

Como bien se ha comentado anteriormente, la evolución del comercio electrónico sigue una línea ascendente desde su introducción a finales de la década de los noventa¹. Con el avance de internet y la irrupción de los ordenadores en los hogares, son primero las grandes compañías las que empiezan a introducir la posibilidad de compra de productos online. Esta posibilidad es bien recibida por el público y en cuestión de pocos años, los volúmenes de facturación de estas operaciones superaban ya los cientos de millones de euros. Es en este momento donde más compañías se suman a este mercado, en el que ya se pueden encontrar bienes y servicios ofrecidos por distintos sectores: turístico, moda, gastronómico, grandes almacenes, etc.

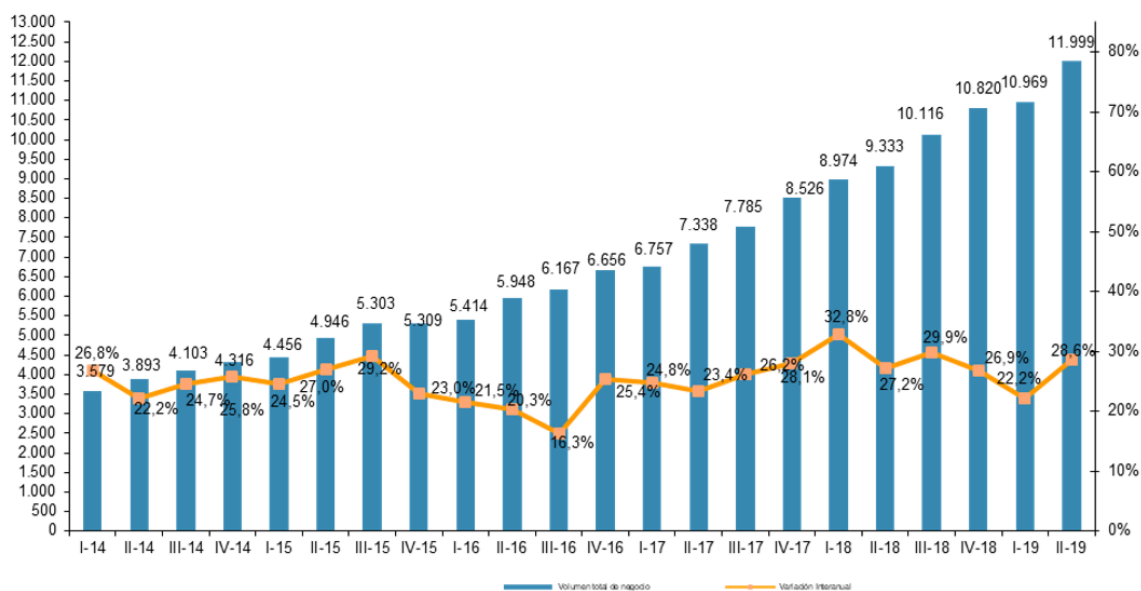
En los años 2000 el crecimiento se prolonga, el número de plataformas de venta online se dispara, provocando un “boom” en sector del comercio electrónico y empezándose a distinguir dos tendencias entre modelos de negocio basados en tiendas físicas que

¹ Marketing4eCommerce. (2019) Pequeña (gran) historia del eCommerce en España.

refuerzan su presencia vía online, y nuevos modelos de negocio enfocados única y exclusivamente al comercio electrónico (que posteriormente han podido derivar en tienda física debido a su éxito). También se da lugar a los llamados *marketplaces*: grandes almacenes digitales que contienen todo tipo de bienes, es el caso de plataformas como *eBay*, *Amazon*, *AliExpress*...

Finalmente, y con la entrada de los smartphones, este sector recibe un impulso más: hay más facilidad para acceder en cualquier momento a una plataforma de comercio electrónico. Prueba de ello es el siguiente estudio² realizado por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en que se muestra el volumen de negocio trimestral del comercio electrónico y su variación interanual:

EVOLUCIÓN TRIMESTRAL DEL VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y VARIACIÓN INTERANUAL (millones de euros y porcentaje)



Fuente: CNMC

Como se puede comprobar, el crecimiento en el período mostrado es prolongado y continuo, sin grandes caídas tanto en facturación como en variación interanual, superando trimestre tras trimestre la cifra de volumen en ingresos, por lo que, en el siguiente apartado, se comentarán las previsiones futuras de este tipo de compraventas.

2. Previsiones

En vistas de la evolución analizada en el apartado anterior, cabe considerar que la perspectiva del comercio online es de una continuación del crecimiento mostrado desde sus inicios. Si bien es cierto que en algún momento este crecimiento dejará de ser sostenido, parece ser que éste continuará avanzando sin inconveniente en la próxima década. Gran parte de culpa de esta situación la tiene la irrupción de las compras online

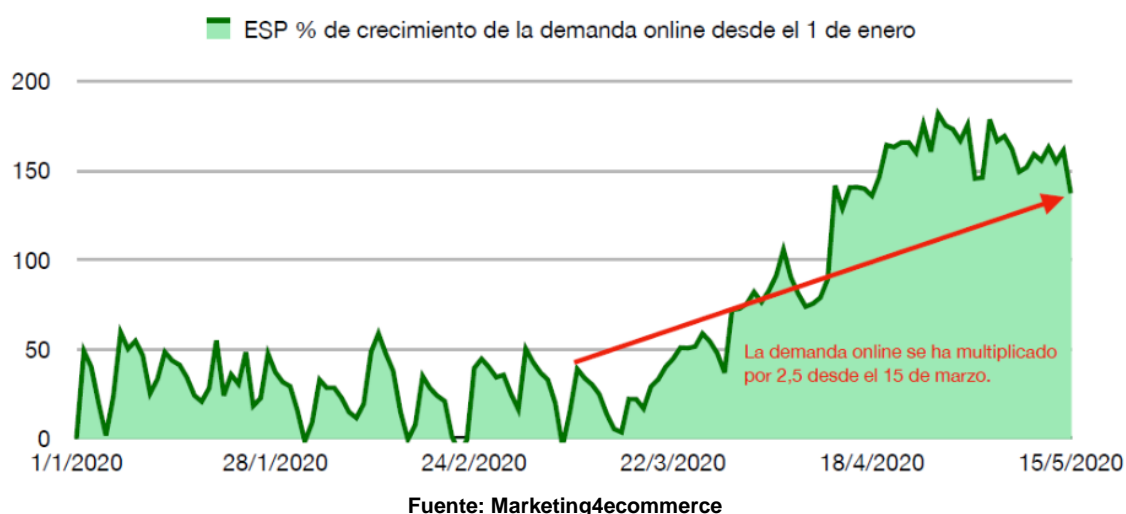
² Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2020) El comercio electrónico roza los 12000 millones de euros en el segundo trimestre de 2019.

mediante el teléfono móvil: se calcula que en 2020 hasta un 45% de la facturación total online³ se realizará desde un *smartphone*.

En resumen, el único cambio esperado en los años venideros es el sistema de compra, ya que la previsión del comercio electrónico sigue siendo de aumento.

2.1. Factor COVID-19

Un factor inesperado que ha favorecido el aumento de las ventas online en España ha sido la irrupción de la *COVID-19* en este inicio de año 2020. Con las medidas de sanidad adoptadas por parte del Gobierno de España, la población ha hecho un mayor uso del comercio electrónico, multiplicándose éste mismo por 2,5 como podemos observar⁴:



No todos los productos han sufrido el mismo nivel de demanda online, han primado principalmente los de alimentación y primera necesidad, siendo estos mismos los que han sufrido un mayor repunte en este período⁵. Sin embargo, también se ha dado un auge de productos no básicos como podrían ser los destinados a ocio: juegos, suscripciones a plataformas digitales, música, productos de belleza, etc. Es decir, ha habido un gran número de consumidores que ha satisfecho sus necesidades optando por esta vía de compra ya sea por comodidad, por imposibilidad de hacerlo como lo venía realizando habitualmente, o por necesidad.

A pesar de que, con la desescalada del mes de mayo, parece ser que el comercio electrónico ha alcanzado su tope a causa de esta situación y está volviendo a estabilizarse, en definitiva, podemos considerar que, a raíz de esta situación no vivida hasta ahora, cabe la posibilidad de que más consumidores en un futuro opten por las compras online en base a la experiencia adquirida en estos meses. Es por este motivo que a pesar de que difícilmente volverá a darse un repunte del comercio online como en estos meses (se debe tener en cuenta también que en este período no ha habido la

³ IEBS. (2019) Previsiones y tendencias para el eCommerce para 2020.

⁴ Marketing4ecommerce. (2020) El eCommerce español comienza su desescalada: la demanda de productos online bajó en la primera quincena de mayo.

⁵ Solucion. (2020) Las ventas del comercio online se disparan en España por el coronavirus.

posibilidad de realizar compras presencialmente a no ser que fueran productos de primera necesidad), los cambios en los hábitos de consumo por parte de los compradores pueden prever aún más el aumento del comercio por vía electrónica.

Finalmente, habrá que analizar los datos de comercio online futuros para poder verificar si una vez pasado el COVID-19, las tendencias se mantienen como se ha analizado en el punto anterior, si aumentan aún más por los motivos descritos en este punto, o si a contra pronóstico el comercio online disminuye en el futuro.

3. Normativa sujeta

El comercio electrónico no dispone, aparentemente, de una normativa dedicada exclusivamente a él. Con normativa exclusiva dedicada al comercio online, nos referimos a una Ley específica por la que se regulen este tipo de operaciones, pudiendo tener un hecho imponible y unos supuestos de sujeción propios por la compraventa de bienes y servicios online como los del resto de impuestos.

En todo caso, el comercio electrónico sí que se ve afectado por otros impuestos más allá del IVA. Para ser exactos, sobre el comercio electrónico se aplican los mismos impuestos que sobre el comercio general: Impuesto Sobre Sociedades, Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuestos Especiales e Impuestos Aduaneros. En conclusión, al no haber una tributación específica dentro del ámbito tributario, estas operaciones vienen reguladas como las habituales que no son online y por lo tanto nos encontramos ante la problemática de tener que aplicar las normativas tradicionales a operaciones que nada tienen que ver con las operativas existentes hasta la actualidad.

Esta variedad de impuestos a los que se puede ver sujeto el comercio electrónico se debe a las múltiples formas que éste adopta⁶. Sin entrar en profundidad en los diferentes supuestos en que estos impuestos gravan las operaciones online, se da una breve explicación de estos a continuación.

Al poder tratarse de un particular o de una sociedad quién realiza la venta online, se explica la aparición de impuestos sobre las personas físicas más allá de las sociedades. Por lo referente a los Impuestos Especiales y los Impuestos Aduaneros, si el tipo de mercadería adquirida mediante comercio electrónico cumple alguno de los supuestos de aplicación de alguno de estos dos impuestos, que sea adquirida mediante comercio online no le exime de la sujeción a ninguno de los dos impuestos. Finalmente, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales afecta directamente al comercio electrónico cuando la venta de la mercadería es entre particulares, debiendo tributar al 4% dicha transmisión por parte del adquirente.

⁶ Véase apartado II. VENTAS ONLINE

III. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La implantación del Impuesto Sobre el Valor Añadido en España tuvo lugar el 2 de agosto de 1985, siendo el día 1 de enero de 1986 su entrada en vigor. Este impuesto sustituyó al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas debido a la incorporación de España en la CEE (Comunidad Económica Europea). Se formuló la Ley 30/1985 de 2 de agosto de 1985 para su regulación, viéndose ésta modificada por la vigente Ley 37/1992 de 28 de diciembre cuando se hicieron modificaciones más adaptadas al ámbito europeo.

Mencionar también que cada uno de los apartados siguientes de este trabajo, considerarán el IVA desde el punto de vista de España, sin entrar a tratar las Leyes adaptadas de los distintos países comunitarios de la Unión Europea y en base solamente a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Esta Ley es la adaptación del Reino de España de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

1. Ámbito de aplicación del impuesto

A nivel europeo, el IVA se aplica en los Estados Miembros de la Unión Europea⁷ y en el Reino Unido a pesar de su reciente separación de la Unión⁸, pudiendo tener algunos territorios regiones en qué por distintas razones están excluidas de este impuesto, y pudiendo tener también otros territorios en que la aplicación del IVA se considerará como efectuada con uno de los Estados Miembros.

El ámbito de aplicación del impuesto en España, según normativa incluye todo el territorio español a excepción de Canarias, Ceuta y Melilla⁹.

2. Tipos de operaciones

Cabe decir que el IVA es un tributo de naturaleza indirecta que grava el consumo de bienes y servicios efectuadas por empresarios y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes¹⁰. Estas operaciones se explicarán brevemente en los siguientes apartados, analizando el hecho imponible, operaciones no sujetas, exenciones, devengo y qué integra la base imponible sujeta a gravamen de cada operación.

⁷ Ver ANEXO 1: LISTADO DE PAÍSES MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA

⁸ A causa del Brexit, el Reino Unido dejó de formar parte de la Unión Europea a partir del 31 de enero de 2020

⁹ Artículo 3 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

¹⁰ Artículo 1 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

2.1. Entregas de bienes y prestaciones de servicios

Son entregas de bienes, las transmisiones de poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes¹¹, así como una serie de supuestos que se comprenden como entrega de bienes también y una serie de operaciones asimiladas a una entrega de bienes (autoconsumos y transferencias de bienes corporales a otro Estado Miembro).

Las prestaciones de servicios, por su parte, serán aquellas que no sean consideradas entregas de bienes por la Ley¹², así como una serie de supuestos en los que se considera que una operación es realmente prestación de servicios y los autoconsumos de prestaciones de servicios, considerados en las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Para ilustrarlo mejor y para una delimitación más específica, se introduce a continuación un cuadro comparativo entre lo que es considerado una prestación de servicios y lo que es considerado una entrega de bienes¹³:

ENTREGA DE BIENES	PRESTACIÓN DE SERVICIOS
Transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales	Delimitación negativa: Todo lo que no sea una entrega de bienes
Gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía	Ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio
Ejecuciones de obra	Ejecuciones de obra que no sean entrega de bienes
Contratos arrendamiento-venta y asimilados	Supuestos de arrendamientos
Norma o resolución administrativa o judicial	Cesiones de uso o disfrute de bienes
	Derechos: autor, licencias, concesiones, patentes...
	Obligaciones de hacer y no hacer
Productos informáticos normalizados	Productos informáticos no normalizados
Transmisiones de valores afectos a un inmueble	Traspasos de locales de negocio
Aportaciones no dinerarias	Transportes, servicios de hostelería, restaurante o acampamento
	Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización

¹¹ Artículo 8 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

¹² Artículo 11 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

¹³ Artículos 8 y 11 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

	Prestaciones de hospitalización
	Préstamos y créditos dinerarios
	Explotación de ferias y exposiciones
Transmisiones comitente-comisionista	Operaciones de mediación, agencia o comisión
Operaciones asimiladas a las entregas de bienes: autoconsumos internos y externos	Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios: autoconsumos de servicios

Fuente: Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido y elaboración propia

A continuación, se van a mencionar los aspectos más relevantes de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, pero antes, a modo de resumen se exponen en el siguiente cuadro en qué artículos de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido se pueden encontrar los siguientes apartados de forma más detallada y extensa de la que se va a hacer mención en este trabajo:

APARTADO	ARTÍCULOS N.º
Hecho imponible	4
Operaciones no sujetas	7
Concepto y operaciones asimiladas	8 y 9 (bienes) 11 y 12 (servicios)
Exenciones	20 a 25
Devengo	75
Base imponible	78 a 81
Sujetos pasivos	84

Fuente: Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido y elaboración propia

El hecho imponible de las entregas y prestaciones de servicios viene delimitado por cuatro puntos en la Ley, siendo hecho imponible de estas operaciones las siguientes¹⁴:

Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.*
- Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto*
- Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.*

¹⁴ Artículo 4 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.»

En lo relativo al concepto de empresario o profesional, la Ley de IVA lo recoge seguidamente del hecho imponible en el artículo 5 a efectos de delimitar dicho concepto, ya que se puede entrar en el concepto de empresario o profesional sin tener conocimiento de ello.

A pesar de ello no todos los hechos imponibles van a estar sujetos a este impuesto, dado que hay unos supuestos de no sujeción. Se enumeran a continuación de forma breve y simplificada de la misma Ley¹⁵:

- La transmisión de un conjunto de elemento que constituyan o sean capaces de constituir una unidad económica autónoma. Con dicha transmisión, el transmitente puede ser capaz de constituir una actividad económica.
- Entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable con fines de promoción.
- Prestaciones de servicios de demostración gratuitas con el fin de promoción de la actividad.
- Entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.
- Servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales.
- Operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.
- Servicios prestados a las cooperativas por los socios de estas.
- Autoconsumos de bienes y servicios siempre que cumpla unas condiciones¹⁶.
- Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Administraciones Públicas. Teniendo en cuenta que hay una serie de bienes y servicios que quedan excluidos de la no sujeción como lo son, entre otros, los de telecomunicación; distribución de agua, gas, frío...; transportes de personas y de bienes; agencias de viajes; etc.
- Prestaciones de servicios a título gratuito fuera de la actividad empresarial.
- Entregas de dinero a título de contraprestación o pago

2.2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Una adquisición intracomunitaria de bienes es aquella operación realizada entre dos Estados Miembros en la que el empresario o profesional de uno de ellos, obtiene el poder de disposición de los bienes muebles corporales que se le hayan enviado

¹⁵ Artículo 7 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

¹⁶ Artículo 7. 7º de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

físicamente¹⁷, así como una serie de supuestos asimilados a una adquisición intracomunitaria de bienes¹⁸.

A continuación, se van a mencionar los aspectos más relevantes de las adquisiciones intracomunitarias, pero antes, a modo de resumen se exponen en el siguiente cuadro en qué artículos de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido se pueden encontrar los siguientes apartados de forma más detallada y extensa de la que se va a hacer mención en este trabajo:

APARTADO	ARTÍCULOS N.º
Hecho imponible	13
Adquisiciones no sujetas	14
Concepto y operaciones asimiladas	15 y 16
Exenciones	26
Devengo	76
Base imponible	82
Sujetos pasivos	85

Fuente: Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido y elaboración propia

El hecho imponible en este tipo de operaciones se resume a las adquisiciones de bienes intracomunitarias efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario, un profesional o una persona jurídica que no actúe como tal cuando el transmitente sea un empresario o profesional¹⁹. Forman parte también del hecho imponible las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas a título oneroso realizadas por cualquier tipo de persona (exceptuando unos casos de no sujeción). En la misma Ley se define qué es considerado un medio de transporte y cuando éste es considerado como nuevo²⁰.

Como en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, las entregas intracomunitarias de bienes disponen también de unos casos de no sujeción²¹ resumidos a continuación:

Las operaciones realizadas por los sujetos acogidos al régimen de la agricultura, ganadería y pesca, respecto de los bienes destinados al desarrollo de su actividad; los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto; y las personas jurídicas que no actúen como

¹⁷ Artículo 13 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

¹⁸ Artículo 16 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

¹⁹ Artículo 13 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

²⁰ Artículo 13. 2º de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

²¹ Artículo 14 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

empresarios o profesionales. Esta no sujeción se verá limitada a un importe anual, coincidente con el año natural, de 10.000,00€ para el total de adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas, a excepción de la adquisición de medios de transporte nuevos, que sí computan para el total de este importe. La no sujeción por los sujetos pasivos nombrados puede rechazarse por los mismos, abarcando esta opción un período máximo de dos años.

2.3. Importaciones de bienes

En términos generales, se puede considerar que una importación se da cuando desde un Estado no miembro de la Unión Europea se introducen a un Estado Miembro bienes que cumplan las condiciones del artículo 18 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como una serie de operaciones asimiladas a una importación de bienes.

A continuación, se van a mencionar los aspectos más relevantes de las importaciones, pero antes, a modo de resumen se exponen en el siguiente cuadro en qué artículos de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido se pueden encontrar los siguientes apartados de forma más detallada y extensa de la que se va a hacer mención en este trabajo:

APARTADO	ARTÍCULOS N.º
Hecho imponible	17
Concepto y operaciones asimiladas	18 y 19
Exenciones	27 a 67
Devengo	77
Base imponible	83
Sujetos pasivos	85

Fuente: Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido y elaboración propia

El hecho imponible de estas operaciones es la importación de bienes indistintamente del fin al que se destinen y la condición del importador²². Debido a este hecho, las importaciones de bienes no disponen de casos de no sujeción.

3. Reglas de localización

En este apartado se van a tratar las reglas de localización en el IVA, es decir, dónde se considera que la operación está localizada para saber dónde deberá tributar en caso de que deba hacerlo.

Para una mejor comprensión y aplicación al comercio online, se distinguirán entre entregas de bienes, prestaciones de servicios y operaciones intracomunitarias. No se distinguen las importaciones al quedar estas sujetas en cualquier caso en el estado final

²² Artículo 17 de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312

de disposición de la mercancía. Tampoco se van a distinguir otras de las reglas de localización contenidas en los artículos 68 a 74 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, al no tener ninguna aplicación práctica en el comercio electrónico.

3.1. Lugar de realización de las entregas de bienes

La regulación del lugar de realización de las entregas de bienes viene determinada por el artículo 68 de la Ley de IVA. Partiendo de la base que, en las operaciones interiores, las entregas de bienes se consideran localizadas en el Reino de España siempre que en este territorio se produzca la puesta a disposición sin ser objeto de expedición o transporte, el artículo añade más puntos de entregas de bienes que se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto; se enumeran a continuación las que en algún momento pueden tener relación con el comercio online:

- Entregas de bienes con instalación y montaje siempre que la instalación o montaje sea realizado en el territorio de aplicación del impuesto.
- Las operaciones asimilables al régimen de ventas a distancia que finalmente deban tributar en el Estado miembro de procedencia. Este supuesto se analiza más detalladamente este mismo trabajo en los siguientes apartados²³ debido a su alta relación con el comercio electrónico.

La legislación también presupone unos supuestos en los que no se considera que el lugar de realización del hecho imponible sea en territorio de aplicación del impuesto, estos casos van relacionados también con el régimen de ventas a distancia y los supuestos en los que no se da una operación interior en el Reino de España, sino una operación interior en otro Estado miembro.

Estos supuestos serían los directamente aplicables a la compraventa online de bienes, ya que en el artículo se recogen otros supuestos en los como la venta de inmuebles, entregas de gas, calor o frío (todas ellas localizadas en territorio de aplicación del impuesto, y por lo tanto calificadas como operación interior) en los que difícilmente se pueda realizar la operación mediante comercio electrónico.

3.2. Lugar de realización de las prestaciones de servicios

Reguladas en los artículos 69 y 70 de la Ley de IVA, las reglas de localización pertenecientes a las prestaciones de servicios se pueden reunir mediante el siguiente cuadro, dando por hecho que el prestador del servicio es en cualquier caso un empresario o profesional:

²³ Ver apartado IV. APLICACIÓN DEL IVA EN LAS VENTAS ONLINE

DESTINATARIO	LOCALIZACIÓN	CALIFICACIÓN DE LA OPERACIÓN
Empresario o profesional español	Sede del destinatario	Operación interior, IVA español
Empresario o profesional de un Estado miembro de la UE	Sede del destinatario	En España prestación intracomunitaria de servicios. En el Estado miembro de la UE, adquisición intracomunitaria de servicios
Consumidor final residente en España o en la UE	Sede del prestador	Operación interior, IVA español
Consumidor final, residente fuera de la UE	Sede del prestador	Operación interior, IVA español o aplicación de la cláusula de cierre

Fuente: Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido y elaboración propia

Se puede comprobar que las operaciones se rigen según la localización, distinguiéndose entre:

- Sede del destinatario para los casos de *Business to Business* (B2B). Estas operaciones estarán sujetas a IVA en el Estado en que se localice el empresario o profesional del servicio.
- Sede del prestador para los casos de *Business to Consumer* (B2C). Estas operaciones estarán sujetas a IVA en el Estado en que se localice el empresario, profesional o persona física destinataria del servicio.

Por lo referente a la cláusula de cierre comentada para el caso de operaciones en que el destinatario es un consumidor final establecido fuera de la Unión Europea, comentar que la cláusula se basa en el un principio: hay ciertas operaciones recogidas en el artículo 70 de la Ley de IVA en las que la operación no se ve sujeta a IVA salvo en el caso que la prestación del servicio se realice en el territorio de aplicación del impuesto. En este caso, la operación deja de no estar sujeta a IVA y pasa a considerarse una operación interior sujeta y no exenta.

Una de las operaciones recogidas son los servicios prestados por vía electrónica, analizados en este trabajo debido a su altísima relación con el comercio electrónico.

3.3. Operaciones intracomunitarias

Finalmente se analizan las operaciones intracomunitarias. Estas operaciones son las que disponen de una menor regulación en la Ley de IVA, viéndose reducida su aportación a los artículos 71 y 72.

Para las adquisiciones intracomunitarias, las reglas de localización vienen definidas por el lugar en el que finalmente la mercancía es expedida o puesta a disposición. El Estado

donde se dé esta circunstancia, será quién tendrá el derecho a considerar la operación una adquisición intracomunitaria. Este hecho se da tanto en empresarios como profesionales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

Se da también un supuesto especial de localización para los transportes intracomunitarios de bienes en los que el destinatario final no es un empresario o profesional: en estos casos se considera la prestación de servicios realizada en el territorio de aplicación del impuesto cuando se inicien en el mismo²⁴.

4. Tipos impositivos

En España, sin tener en consideración el régimen especial de recargo de equivalencia, se dispone de tres tipos impositivos distintos de IVA: el tipo impositivo general (21%), el tipo impositivo reducido (10%), y el tipo impositivo superreducido (4%), aplicándose el tipo que corresponda en el momento del devengo. Estos tipos no son iguales en todos los Estados Miembros²⁵ ni han sido los mismos desde la introducción del IVA (en España la última modificación de los tipos se produjo en el año 2012²⁶).

Sin nombrarlos todos, se incluye una lista de bienes y servicios que entran en cada tipo de gravamen²⁷:

- Tipo general: productos sanitarios, material de oficina, tabaco y alcohol, gasolina, luz, teléfono, agua, automóviles, eventos culturales (espectáculos, conciertos, teatro, cine, etc), ropa y calzado, servicios veterinarios y electrodomésticos, entre otros.
- Tipo reducido: bibliotecas y museos, transportes, eventos deportivos, gafas graduadas y lentillas, medicamentos veterinarios, alimentos que no sean del tipo superreducido, servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos, entre otros.
- Tipo superreducido: pan, cereales y harinas, fruta, verdura, queso y huevos, leche, libros, revistas y periódicos, medicamentos, vehículos para personas con movilidad reducida y servicios de teleasistencia, entre otros.

5. Exenciones

Finalmente, cabe considerar que ciertas operaciones que están sujetas a IVA pueden gozar de exención. A modo simplificado, se tratarán en este apartado las más comunes y afines a las ventas online, es decir, los supuestos que se dan con más frecuencia.

²⁴ Artículo 72. Uno de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

²⁵ Ver ANEXO 2: TIPOS DE IVA EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE

²⁶ Agencia Tributaria (2012) Tipos impositivos del IVA.

²⁷ Título VII Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

Por lo que se refiere a las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la operación que más frecuentemente se realiza por vía electrónica y que goza de exención es la prestación de servicios de educación y formación.

El formato online de estas actividades está también exento de IVA, siempre que se cumplan unas condiciones²⁸:

- La enseñanza no debe ser automatizada, es decir, debe existir actividad humana en la formación para que esta pueda gozar de la exención de IVA planteada en el artículo 20 de la Ley de 37/1992 IVA. En caso contrario, esta formación online se consideraría un servicio prestado por vía electrónica y se regiría por las normas que se mencionarán en los próximos apartados.
- La materia impartida debe constar en el plan de estudios del sistema educativo.
- Las clases deberán ser impartidas por personas físicas.

Finalmente, la otra exención que se da con más frecuencia es cuando se realiza la exportación de los bienes vendidos por vía telemática. Al ser estos bienes expedidos o transportados fuera de la comunidad, esta operación está exenta de IVA²⁹ automáticamente. Esto se debe a que tanto las exportaciones como las entregas intracomunitarias de bienes y las prestaciones intracomunitarias de servicios generan una exención plena en el IVA con tal de evitar una doble tributación para una misma operación en origen y en destino.

Esta exención plena otorga el derecho a la deducción de IVA por las cuotas soportadas, a diferencia de las exenciones limitadas (exenciones en operaciones interiores) en las que no hay derecho a la deducción del IVA por las cuotas soportadas.

IV. APLICACIÓN DEL IVA EN LAS VENTAS ONLINE

Como continuación del análisis realizado en el apartado anterior, pasaremos a analizar desde una vertiente práctica las distintas operaciones descritas anteriormente. No obstante, antes de dichos ejemplos, se enunciarán también reglas especiales contenidas también en la Ley de IVA.

Para ser exactos, y en virtud de este trabajo, se analizarán solamente los puntos de la Ley del IVA en los que se desarrolle exclusivamente contenido referente a las operaciones de compraventa online. Estas operaciones son:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios online.
- Prestaciones de servicios por vía electrónica.

²⁸ SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta Vinculante V2720-14.

²⁹ Artículo 21 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

1. Reglas especiales

En este apartado se van a analizar con mayor profundidad el Régimen de servicios prestados por vía electrónica y el Régimen de Ventas a distancia, ambos muy relacionados con las ventas online. Dichos Regímenes se encuentran regulados también en la Ley 37/1992 de IVA.

1.1. Servicios prestados por vía electrónica

Dentro de la propia Ley 37/1992 de IVA, se encuentra también el régimen especial de Servicios prestados por vía electrónica. Este régimen especial de IVA se regulaba en el pasado, del artículo 163 bis al artículo 163 quáter de la Ley 37/1992 de IVA. Estos artículos fueron suprimidos y reemplazados por los artículos 163 septiesdecies a 163 quaterdecies que en la actualidad regulan este régimen.

Estos servicios prestados por vía electrónica se regulan también en el Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre del artículo 61 duidecies al artículo 61 quinquiesdecies.

Dentro de este régimen especial del IVA se encontrarán los servicios que se denominan como prestados por vía electrónica en el artículo 69.3. 4º de la Ley 37/1992 de IVA:

Aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) *El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
- b) *El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
- c) *El suministro de programas y su actualización.*
- d) *El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*
- e) *El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*
- f) *El suministro de enseñanza a distancia.*

A continuación, se va a realizar un breve análisis de la normativa referente a este tipo de servicios, pero antes se deberán enunciar las obligaciones formales que este régimen posee y el concepto del régimen de Miniventanilla única, muy relacionado con las reglas de localización en este tipo de operaciones.

1.1.2. Obligaciones

Las sociedades que realizan servicios por vía electrónica y que quieran acogerse a este régimen, tendrán las siguientes obligaciones formales más allá de la presentación del Modelo 303:

- Se debe presentar el Formulario 034 de registro censal de los regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos.

- Obligación a presentar el modelo 303 si hay operaciones interiores sujetas que apliquen este régimen. También habrá que presentarlo, aunque no se realicen este tipo de operaciones en el mes o trimestre correspondiente.
- Obligación a mantener un registro de las operaciones realizadas incluidas en este régimen especial.
- Expedición de facturas a los destinatarios ajustadas a lo que se determine reglamentariamente.

1.1.2. Régimen de Miniventanilla única

El régimen de Miniventanilla única es aquel mediante el cual se declaran las operaciones realizadas con IVA de otro Estado miembro debido a las reglas especiales de localización.

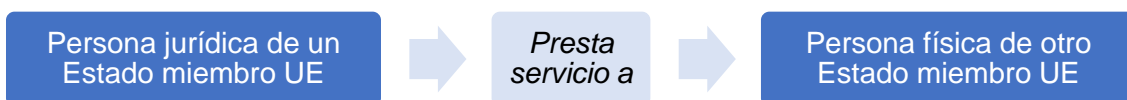
En España en particular, este régimen se aplica mediante el Modelo 368 de Declaración de IVA de los regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos. En este Modelo se declaran las cuotas de IVA devengadas en otros países, informando del país de gravamen, de la base gravada por IVA y el tipo impositivo del otro país. La AEAT, hará la función de intermediaria y recuperará dichas cuotas de IVA para el empresario establecido en España.

Por lo que refiere a la presentación de este modelo, ésta, debe ser en el plazo de 20 días a contar desde la finalización del período al que se refiera la declaración. Cada declaración se refiere a un trimestre civil, por lo que el primer período abarca del 1 de enero al 31 de marzo, el segundo se extiende del 1 de abril al 30 de junio, el tercero engloba del 1 de julio al 30 de septiembre y el cuarto abarca del 1 de octubre al 31 de diciembre. Por tanto, las fechas límite para la presentación de las declaraciones son, respectivamente, el 20 de abril, el 20 de julio, el 20 de octubre y el 20 de enero. El plazo no varía, aunque estas fechas coincidan con fines de semana o festivos.

1.1.3. Reglas de localización en los servicios prestados por vía electrónica

Tras la definición de los dos conceptos anteriores, entramos ya en el trato de las operaciones acogidas al régimen de servicios prestados por vía electrónica. Estas operaciones bien dadas por las siguientes reglas de localización, pudiéndonos encontrar con cuatro casos distintos:

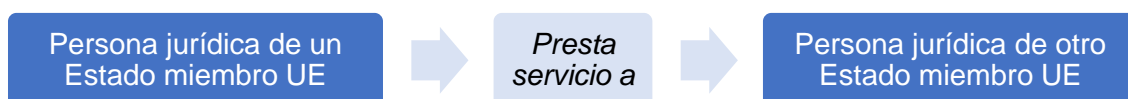
Caso 1: Persona jurídica de un Estado miembro de la Unión Europea que presta un servicio por vía electrónica a una persona física de otro Estado miembro de la Unión Europea.



En este caso esta operación puede ser de dos tipos en función de si el total de operaciones con personas físicas del otro estado miembro supera o no los 10.000,00€ durante el año:

- Si supera los 10.000,00€: Esta operación será una operación interior en el otro estado miembro y deberá llevar IVA del otro estado miembro.
El prestador del servicio podrá declarar el IVA repercutido mediante el Régimen de Miniventanilla única si no se da de alta mediante NIF IVA en el otro estado miembro.
- Si no supera los 10.000,00€: Se aplica IVA del estado del prestador del servicio como si se tratara de una operación interior y por lo tanto no existirá la obligación de darse de alta en este otro territorio.

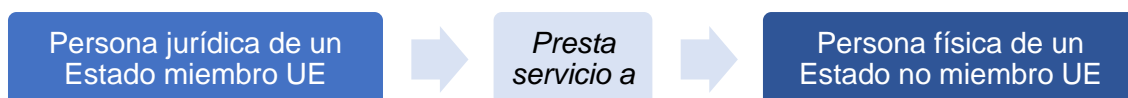
Caso 2: Persona jurídica de un Estado miembro de la Unión Europea que presta un servicio por vía electrónica a otra persona jurídica de otro Estado Miembro de la Unión Europea.



En este caso, el prestador del servicio realiza una Prestación Intracomunitaria de Servicios no sujeta a IVA. La persona jurídica del otro Estado miembro UE realiza una Adquisición Intracomunitaria de Servicios sujeta y no exenta de IVA, por lo que habrá auto repercusión del IVA mediante inversión del sujeto pasivo.

Es decir, la operación estará no sujeta en el Estado en el que tiene su sede el prestador y se localizará en sede de destinatario.

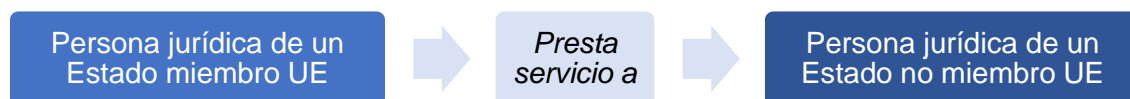
Caso 3: Persona jurídica de un Estado miembro de la Unión Europea que presta un servicio por vía electrónica a una persona física de un Estado no miembro de la Unión Europea.



En este caso, el prestador del servicio estará realizando una operación no sujeta a IVA salvo que nos encontremos ante la siguiente excepción: en caso de prestarse el servicio en un Territorio de aplicación del Impuesto, la operación será considerada una operación interior sujeta y no exenta de IVA en el estado miembro en que se preste el servicio. Si la operación se realizara en un Estado Miembro de la UE, que no fuera el del prestador del servicio, la persona jurídica prestadora del servicio deberá darse de alta mediante NIF IVA en dicho Estado con tal de poder repercutir IVA del Estado Miembro de la UE en el que finalmente se está realizando el servicio.

La persona física del Estado no miembro podrá verse sujeta o no a algún Impuesto del mismo carácter en su territorio **si los hubiere** en el caso de tratarse de una operación no sujeta a IVA.

Caso 4: Persona jurídica de un Estado miembro de la Unión Europea que presta un servicio por vía electrónica a una persona jurídica de un Estado no miembro de la Unión Europea.



En este último caso, el prestador del servicio estará realizando una operación no sujeta a IVA salvo que nos encontremos ante la siguiente excepción: en caso de prestarse el servicio en un Territorio de aplicación del Impuesto, la operación será considerada una operación interior sujeta y no exenta de IVA en el estado miembro en que se preste el servicio. La persona jurídica del Estado no miembro podrá verse sujeta o no a algún Impuesto del mismo carácter en su territorio **si los hubiere**.

A modo de resumen, se exponen los cuatro casos comentados en este punto en la siguiente tabla:

PRESTADOR DEL SERVICIO	RECEPTOR DEL SERVICIO	REGLAS QUE APLICAR
Persona jurídica estado miembro de UE	Persona física de otro estado miembro UE	Comprobar el importe del volumen de operaciones con este otro Estado miembro. Inferior a 10.000,00€ operación interior en país de origen. Superior a 10.000,00€ operación interior en el Estado de destino, con IVA de ese Estado.
	Persona jurídica de otro Estado miembro UE	Prestación intracomunitaria de servicios para el prestador. Adquisición intracomunitaria de servicios para el receptor.
	Persona física estado no miembro UE	Operación no sujeta a IVA salvo que se preste el servicio en el TAI. En ese caso, operación interior sujeta y no exenta de IVA. En el otro estado no miembro operación sujeta a la normativa de ese otro Estado o no.
	Persona jurídica de un Estado no miembro UE	

Fuente: Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido y elaboración propia

1.2. Régimen de ventas a distancia

El régimen de ventas a distancia aparece cuando un empresario español realiza una entrega intracomunitaria de bienes a una persona física. Este régimen, no dispone de

artículos propios en el que se trate el mismo, sino que viene incluido en el artículo 68 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido referente a las reglas de localización.

Para que se de este régimen deben cumplirse ciertas condiciones:

- En España, se debe estar dado de alta en el registro de ventas a distancia obligatoriamente si nos encontramos en alguno de los supuestos del artículo 5 del Real Decreto 225/2006, de 24 de febrero³⁰.
- Esta entrega de bienes debe ser intracomunitaria, es decir, se debe dar entre dos países miembros de la Unión Europea.
- La sociedad vendedora de los bienes deberá hacerse cargo del transporte de los mismos hasta el comprador.
- El comprador debe ser una persona física que no sea considerada sujeto pasivo en la operación. Este régimen no aplica a operaciones entre sociedades.

Si se cumplen estas condiciones, este régimen implica que, hasta un umbral definido³¹ por el país de destino, estas operaciones entre empresario y persona física dentro del ámbito intracomunitario estarán sujetas y exentas de IVA en el país de la sociedad vendedora. En caso de rebasar dicho umbral, la operación deberá efectuarse con IVA del país de destino, debiéndose dar de alta en el país de destino la sociedad vendedora de los bienes. También cabe la posibilidad de que, desde inicio, el empresario opte por aplicación de este régimen decida que todas sus operaciones independientemente de haber rebasado o no el umbral preestablecido tributen en el Estado Miembro de Procedencia de los bienes.

Es importante considerar también, que salvo que el empresario vendedor opte por lo contrario, solamente deberán llevar IVA del país de destino todas aquellas operaciones a partir del momento en que se rebase el umbral definido. Las entregas de bienes anteriores seguirán teniendo la misma consideración que tenían antes de llegar al límite establecido. Otro detalle para considerar es que, si un año se supera el umbral, en el siguiente, ya se deberá estar dado de alta en el otro Estado Miembro de la UE y aplicar IVA de ese Estado.

Finalmente, mencionar que este régimen no es aplicable todos los bienes, debiendo tributar en destino los que no entren en él. Estos bienes son bienes usados, medios de transporte nuevos, bienes usados, objetos de arte, objetos de instalación y montaje, antigüedades, productos sujetos a Impuesto Especial de Fabricación, etc.

³⁰ España. Real Decreto 225/2006 de 24 de febrero, por el que se regulan determinados aspectos de las ventas a distancia y la inscripción en el registro de empresas de ventas a distancia. Boletín Oficial del Estado, 25 de marzo de 2006, núm. 72.

³¹ Ver ANEXO 3: UMBRALES EN LAS VENTAS A DISTANCIA EN LA UE

2. Aplicación del impuesto

Finalmente, y en base a todo lo descrito en los apartados anteriores del trabajo, se analizarán caso por caso mediante ejemplo práctico las operaciones más susceptibles de estar afectadas a uno de los regímenes especiales de IVA tanto de entregas de bienes como de prestaciones de servicios. También se van a tratar las operaciones más comunes que no están sujetas a ningún régimen que también se pueden dar con regularidad.

Se aprovecharán los siguientes puntos también para plantearse, si se requiere, una crítica a la normativa, y una posible solución planteada a nivel teórico.

2.1. Régimen de ventas a distancia

En este apartado se va a tratar la aplicación práctica del régimen de ventas a distancia, por lo tanto, se tratarán solamente las operaciones entre un vendedor persona jurídica residente en España, y un comprador persona física residente en otro Estado miembro de la UE. Los casos prácticos expuestos son los siguientes:

CASO A: La sociedad ENCESTANDO S.L., residente en España y con VAT intracomunitario debidamente acreditado, realiza la venta de 2 balones de baloncesto a 55,00€ cada uno a Jean Giroud, ciudadano francés residente en Montpellier. Estos balones se le entregarán físicamente en su domicilio de Montpellier. ENCESTANDO S.L. está dada de alta correctamente en el registro de ventas a distancia y en lo que llevamos de año 2020, ha realizado un total de operaciones con personas físicas en Francia, con VAT intracomunitario debidamente acreditado, por un importe total de 7.800,00€. En el año 2019 el total de operaciones de este tipo en Francia fue de 28.350,00€.

La sociedad ENCESTANDO S.L. deberá responder las siguientes preguntas:

¿Estamos ante una entrega de bienes entre dos Estados miembros de la UE?	Sí, la operación se realiza entre dos Estados miembros de la UE y el producto vendido es un bien.
¿ENCESTANDO S.L. se hace cargo del transporte de los bienes?	Sí, los transportará hasta el domicilio de Jean Giroud.
¿El comprador es persona física?	Sí.

Al obtener respuesta positiva en estas tres preguntas, ENCESTANDO S.L. comprueba que puede aplicar el régimen de ventas a distancia, por lo que debe comprobar el umbral de operaciones de este tipo con Francia para ver en qué país se está realizando esta operación interior.

En este caso, el umbral con Francia es de 35.000,00€ por lo que en este año 2020 ENCESTANDO S.L. aún no ha rebasado este límite. ENCESTANDO S.L. deberá

comprobar también si en el año 2019 rebasó ya este límite, ya que, si lo hizo, ya deberá estar dada de alta en Francia con NIF francés y aplicar IVA francés como operación interior. Finalmente, en el año 2019 no rebasó el límite, por lo que la operación será considerada una operación interior sujeta y no exenta de IVA español para la sociedad ENCESTANDO S.L.

CASO B: La misma sociedad ENCESTANDO S.L del caso anterior, realiza la venta de 3 camisetas de baloncesto a 25,00€ cada una a Klaus Müller, ciudadano alemán residente en Hamburgo. Estos balones se le entregarán físicamente en su domicilio de Hamburgo. En lo que llevamos de año 2020 ENCESTANDO S.L., ha realizado un total de operaciones con personas físicas en Alemania, con VAT intracomunitario debidamente acreditado, por un importe total de 30.056,00€. En el año 2019 el total de operaciones de este tipo en Alemania fue de 108.650,00€.

La sociedad ENCESTANDO S.L. deberá responder las siguientes preguntas:

¿Estamos ante una entrega de bienes entre dos Estados miembros de la UE?	Sí, la operación se realiza entre dos Estados miembros de la UE y el producto vendido es un bien.
¿ENCESTANDO S.L. se hace cargo del transporte de los bienes?	Sí, los transportará hasta el domicilio de Klaus Müller.
¿El comprador es persona física?	Sí.

Al obtener respuesta positiva en estas tres preguntas, ENCESTANDO S.L. comprueba que puede aplicar el régimen de ventas a distancia, por lo que debe comprobar el umbral de operaciones de este tipo con Alemania para ver si está realizando una operación interior en España o en Alemania.

En este caso, el umbral con Alemania es de 100.000,00€ por lo que en este año 2020 ENCESTANDO S.L. aún no ha rebasado este límite. ENCESTANDO S.L. deberá comprobar también si en el año 2019 rebasó ya este límite, ya que, si lo hizo, ya deberá estar dada de alta en Alemania con NIF alemán y aplicar IVA alemán como operación interior. Finalmente, en el año 2019 rebasó el límite, por lo que en este año 2020 todas las operaciones que realiza ENCESTANDO S.L. en Alemania deben ser operaciones interiores en Alemania mediante NIF alemán de ENCESTANDO S.L. y repercutiendo IVA alemán en sus facturas. ENCESTANDO S.L., además deberá estar dada de alta ya en Alemania desde el ejercicio 2019, en el que rebasó el límite establecido.

CASO C: La misma sociedad ENCESTANDO S.L del caso anterior, realiza la venta de unas zapatillas de baloncesto por 130,00€ a Luigi Gentile, ciudadano italiano que reside en Roma. Estos balones se le entregarán físicamente en su domicilio de Roma. En lo que llevamos de año 2020 ENCESTANDO S.L., ha realizado un total de operaciones con personas físicas en Italia, con VAT intracomunitario debidamente acreditado, por un importe total de 43.560,00€. Es el primer año que ENCESTANDO S.L. realiza ventas en Italia.

La sociedad ENCESTANDO S.L. deberá responder las siguientes preguntas:

<i>¿Estamos ante una entrega de bienes entre dos Estados miembros de la UE?</i>	Sí, la operación se realiza entre dos Estados miembros de la UE y el producto vendido es un bien.
<i>¿ENCESTANDO S.L. se hace cargo del transporte de los bienes?</i>	Sí, los transportará hasta el domicilio de Luigi Gentile.
<i>¿El comprador es persona física?</i>	Sí.

Al obtener respuesta positiva en estas tres preguntas, ENCESTANDO S.L. comprueba que puede aplicar el régimen de ventas a distancia, por lo que debe comprobar el umbral de operaciones de este tipo con Italia para ver si está realizando una operación interior en España o bien, una operación interior en Italia.

En este caso, el umbral con Italia es de 35.000,00€ por lo que en este año 2020 ENCESTANDO S.L. ha rebasado este límite. Al ser el primer año que realiza operaciones en Italia, no hace falta que compruebe el umbral para el ejercicio 2019. La operación será considerada finalmente una operación interior en Italia, debiendo repercutir ENCESTANDO S.L. IVA italiano en su factura.

CRÍTICA AL RÉGIMEN DE VENTAS A DISTANCIA: Tras el análisis práctico surgen tres críticas considerables a este régimen, se exponen a continuación junto con su posible solución:

- 1) La primera crítica surge al comprobar que no todos los países tienen el mismo umbral para este tipo de operaciones. Si este régimen quiere ser equitativo para todos los países miembros de la UE, el umbral debería ser único en toda la Unión ya que esa diferencia incorpora una complejidad en la gestión del régimen que se puede solucionar de forma sencilla..
- 2) En segundo lugar, el hecho de rebasar un año el umbral en un Estado miembro de la UE, y tener que aplicar la regla de que en el siguiente todas las operaciones deberán calificarse como si se hubiese superado, provoca un problema relacionado con la tercera crítica a este régimen.
- 3) La última crítica viene relacionada con el umbral de operaciones también. Es posible que, en más de una ocasión durante el año, a cada de una sola operación de un elevado importe, rebasemos el umbral cuando con la suma del resto de operaciones tal vez no lo hiciéramos. Es por ello si cabe considerar que nos tendremos que dar de alta en un Estado miembro de la UE únicamente por una operación.

Analizadas las críticas a este régimen, se proponen dos soluciones en caso de seguir aplicando o no los umbrales:

- 1) En caso de seguir aplicando el umbral, que este sea único en toda la Unión Europea, pudiéndose elevar por encima de los 35.000,00€ que es el más usado hoy en día por los diferentes Estados miembros.

- 2) Seguir aplicando un umbral pero que este no sea para el volumen total de operaciones, sino que sea aplicable tan solo a las operaciones que superen un importe determinado. Este importe, debería ser ligeramente inferior a los 35.000,00€ de umbral actúa más utilizado por los Estados Miembros, para una mejor aplicación del régimen.

2.2. Servicios prestados por vía electrónica

Para la aplicación práctica del régimen de servicio prestados por vía electrónica, se van a realizar cuatro casos³² distintos:

CASO A: *La empresa TFM S.A., con sede en Barcelona y NIF IVA español presta servicios de retransmisión de series y contenidos multimedia en castellano para personas físicas localizadas en Hungría. En lo que lleva de año 2020, ha realizado operaciones por un importe total de 3.200,00€ a todas las personas que se han beneficiado de su servicio en Hungría.*

En este caso, dado que se trata de una operación en la que el prestador del servicio es una persona jurídica en España (Estado miembro de la UE) que presta un servicio a personas físicas de Hungría (Estado miembro de la UE), y teniendo en cuenta que durante el año no se han superado aún los 10.000,00€ de operaciones con personas físicas de Hungría, nos encontramos ante una operación interior en España. Por este motivo TFM S.A. expedirá una factura con IVA español a cada una de las personas que se hayan beneficiado de su servicio en Hungría.

CASO B: *La misma empresa TFM S.A., con sede en Barcelona y NIF IVA español presta servicios de retransmisión de series y contenidos multimedia en castellano para personas físicas localizadas en Portugal también. La plataforma en Portugal es un éxito y en lo que lleva de año 2020, ha realizado operaciones por un importe total de 350.000,00€ a todas las personas que se han beneficiado de su servicio en Portugal.*

En este caso, dado que se trata de una operación en la que el prestador del servicio es una persona jurídica en España (Estado miembro de la UE) que presta un servicio a personas físicas de Portugal (Estado miembro de la UE), y teniendo en cuenta que durante el año se han superado los 10.000,00€ de operaciones con personas físicas de Italia, nos encontramos ante una operación interior en España. Por este motivo TFM S.A. expedirá una factura con IVA español a cada una de las personas que se hayan beneficiado de su servicio hasta que llegue a los 10.000,00€. Una vez pasado este límite, TFM S.A. deberá emitir facturas con IVA de Portugal, pudiendo recuperar el IVA repercutido en Portugal mediante el régimen de Miniventanilla única o dándose de alta en Portugal con un NIF IVA portugués.

³² Referentes a los Casos 1, 3 y 4 del punto 1.1.3. Reglas de localización en los servicios prestados por vía electrónica. No se hace referencia al caso 2 de este mismo apartado por tener un trato igual al de las operaciones que no son por vía electrónica.

CRÍTICA AL CASO A Y AL CASO B: A pesar de que, en este caso el funcionamiento de esta regla es sencillo y de aplicación medianamente fácil, el importe de 10.000,00€ parece reducido ante la enorme globalización de hoy en día. Cabría proponer tres soluciones para obtener una mejor adaptación a los tiempos:

- 1) Una primera opción, y la más directa de aplicar, sería aumentar el límite de 10.000,00€ para que deba aplicarse el IVA de un Estado que no es el de procedencia en menos ocasiones.
- 2) Como segunda opción sería la supresión del límite y que todas las operaciones sean consideradas operaciones interiores en los Estados de destino del servicio prestado. Esta opción, resultaría altamente perjudicial para las pequeñas y medianas empresas que realizan estas operaciones, pudiendo aumentar sus costes por las gestiones de IVA en los otros Estados.
- 3) La tercera y última opción, sería la supresión del límite y que todas las operaciones sean consideradas en los Estados de origen de la prestación del servicio. Esta tercera opción perjudicaría a las empresas receptoras, ya que les supondría un mayor coste de las operaciones.

Analizadas las tres opciones, la más razonable de ellas parece ser la primera, ya que es la de más sencilla aplicación y la que tiene un mejor efecto entre prestador y receptor del servicio prestado por vía electrónica.

CASO C: *La empresa ANUNCIOS S.A., especializada en la creación de anuncios publicitarios con sede en Barcelona y NIF IVA español, recibe un pedido de MOVILNET, una sociedad residente en Paraguay especializada en la telefonía móvil que pretende realizar un anuncio publicitario de su último modelo de smartphone para emitirlo en las televisiones de Paraguay y un segundo anuncio publicitario de sus tarifas de telefonía móvil para emitirlo en las televisiones de España para los paraguayos residentes aquí.*

Para el caso del anuncio del smartphone, la sociedad ANUNCIOS S.A. estará realizando una operación no sujeta a IVA debido a que el servicio es prestado en un Estado no miembro de la UE (Paraguay). Para la empresa MOVILNET, esta operación podrá estar sujeta o no a algún impuesto similar al IVA si la legislación paraguaya lo contiene.

Sin embargo, la prestación del servicio por el anuncio que finalmente se emitirá en España, sí está sujeta y no exenta de IVA español. La operación será tratada en este caso como una operación interior en España.

CASO D: *La sociedad MUSICAL S.L., especializada en la distribución de música online, recibe a diario pedidos de suscripción a su plataforma de distintos países. El último recibido es de una señora residente en Canadá que quiere realizar dos suscripciones: una para ella y otra para su hijo que es residente en España.*

Para el caso de la suscripción de la señora para ella misma, la sociedad MUSICAL S.L. estará realizando una operación no sujeta a IVA debido a que el servicio es prestado en un Estado no miembro de la UE (Canadá).

Sin embargo, en el caso de la suscripción a favor del hijo, al residir este en España y, por lo tanto, hacer uso de esta plataforma en territorio de aplicación del impuesto, la operación estará sujeta y no exenta de IVA español, tratándose dicha operación como una operación interior.

2.3. Operaciones comunes

Finalmente, hay un gran volumen de operaciones de compraventa online que no se rigen por ningún régimen o norma especial. Estas operaciones se rigen por las normas generales del impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que en este apartado se van a mencionar casos prácticos comunes en las que no intervienen regímenes especiales pero que se dan frecuentemente:

CASO A: Entrega de bienes interior

La sociedad PICOPALA S.L., establecida en Barcelona y con NIF español, recibe un pedido de 100 cascos de obra de la sociedad RASCACIELOS S.A., establecida en Tarragona y con NIF español, a través de su página web. El importe total de la operación se eleva a 5.000,00€ IVA no incluido.

En este caso, se está realizando una entrega de bienes interior, por la que PICOPALA S.L. repercutirá el IVA correspondiente a RASCACIELOS S.A. en su factura.

CASO B: Prestación de servicios interior

La sociedad ORDENADORES S.L., establecida en Barcelona y con NIF español, realiza el mantenimiento de los programas informáticos de la sociedad PAPELES S.A. mediante un programa a través del cual realiza el mantenimiento desde su sede central sin tener que desplazarse a la sede de PAPELES S.A. ubicada en Teruel. El importe por este mantenimiento es de 650,00€ IVA no incluido.

En este caso, se está realizando una prestación de servicios interior, por la que ORDENADORES S.L. repercutirá el IVA correspondiente a PAPELES S.A. en su factura. Por el carácter de esta operación estaríamos delante un supuesto de servicio prestado por vía electrónica, pero al no influir un segundo Estado miembro de la UE en la operación, no procede la aplicación del régimen.

CASO C: Entrega intracomunitaria de bienes

La sociedad MADERA S.L., establecida en Barcelona y con VAT intracomunitario español, recibe un pedido de 20 mesas de oficina de OFFICE, sociedad establecida en Irlanda y con VAT intracomunitario debidamente acreditado. El pedido se ha

realizado desde el portal web de MADERA S.L. y el importe de la operación es de 250,00€ por mesa IVA no incluido.

En este caso, MADERA S.L. estará realizando una entrega intracomunitaria de bienes sujeta y exenta de IVA en España. OFFICE, por su parte, estará realizando en Irlanda una adquisición intracomunitaria de bienes.

CASO D: Prestación intracomunitaria de servicios

PAQUETES S.L. es una sociedad española establecida en Barcelona y con VAT intracomunitario debidamente acreditado dedicada al transporte de mercancías. A través de su portal web, recibe un pedido de PORTO, una sociedad portuguesa debidamente identificada con VAT intracomunitario para que recoja unos paquetes de un almacén de Salamanca y los traslade a Lisboa. El importe total sin IVA por este servicio asciende a 800,00€.

PAQUETES S.L. estará realizando una prestación intracomunitaria de servicios sujeta y exenta de IVA en España. Por la parte que le corresponde, PORTO estará realizando una adquisición intracomunitaria de servicios en Portugal.

CASO E: Exportación de bienes

La sociedad JAMONES S.L. establecida en Barcelona, recibe un pedido de un cliente localizado en Andorra a través de su página web. La compra es de dos paletas de jamón ibérico valoradas en 80,00€ cada una de ellas IVA no incluido.

JAMONES S.L. estará realizando una exportación de bienes no sujeta a IVA español al ser el destinatario de estos un Estado no miembro de la UE.

V. VISIÓN GENERAL

En este apartado se va a tratar de simplificar al máximo las operaciones que finalmente están sujetas a IVA. Se va a dar por entendido que existen todos los factores favorables posibles, es decir, se va a suponer que:

- Cuando se hable de España no se tendrán en cuenta los territorios de Canarias, Ceuta y Melilla (los que no forman parte del territorio de aplicación del impuesto).
- Cuando se hable de una sociedad de un Estado Miembro de la UE, esta sociedad estará dada de alta en el Registro de Operadores intracomunitarios.
- En las operaciones con los Estados miembros de la UE, el umbral de operaciones con este otro Estado no será superior al previsto por el régimen de ventas a distancia³³.

³³ Ver apartado 1.2. Régimen de ventas a distancia, dentro de IV. APLICACIÓN DEL IVA EN LAS VENTAS ONLINE

A modo de resumen, se formula el siguiente esquema³⁴ para visualizar, cuál debería ser el trato para las facturas recibidas o emitidas de bienes y servicios sujetos a IVA sin tener en cuenta las operaciones realizadas mediante comercio electrónico:



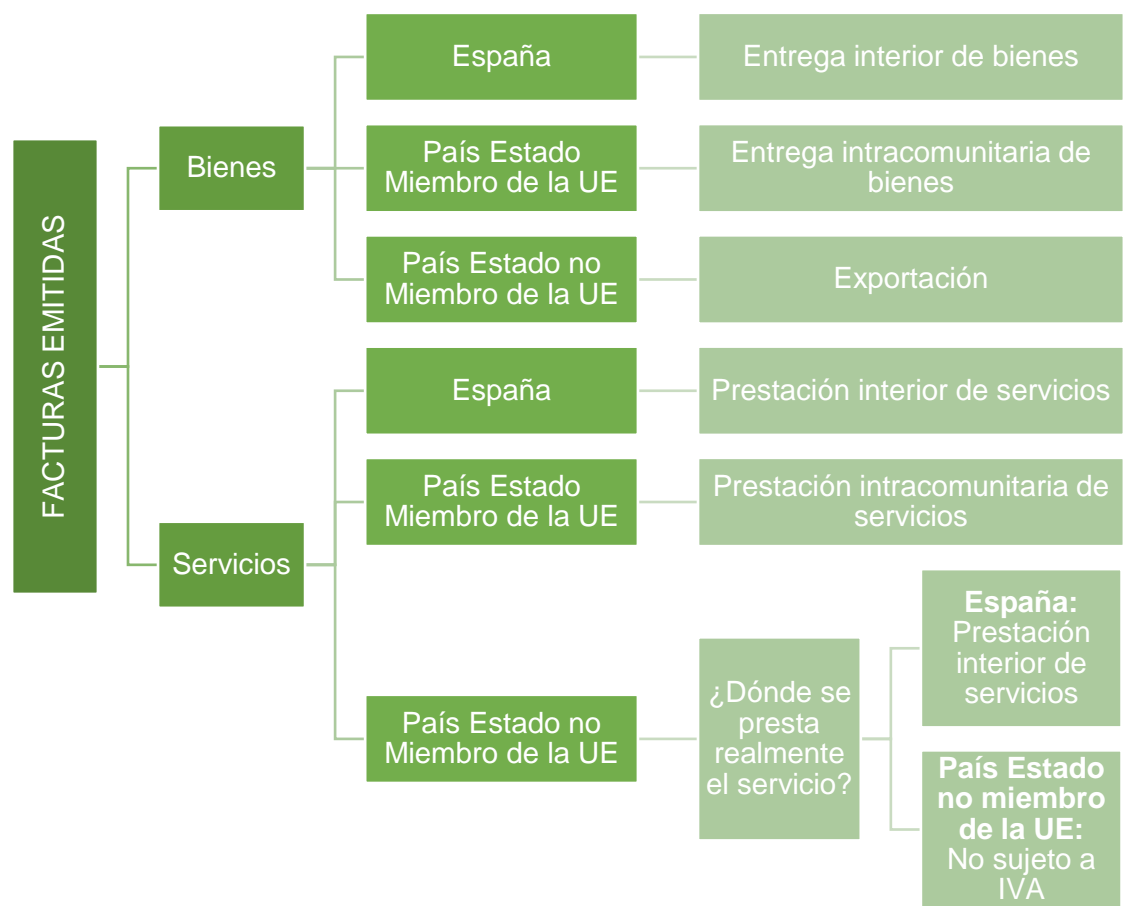
Fuente: Elaboración propia



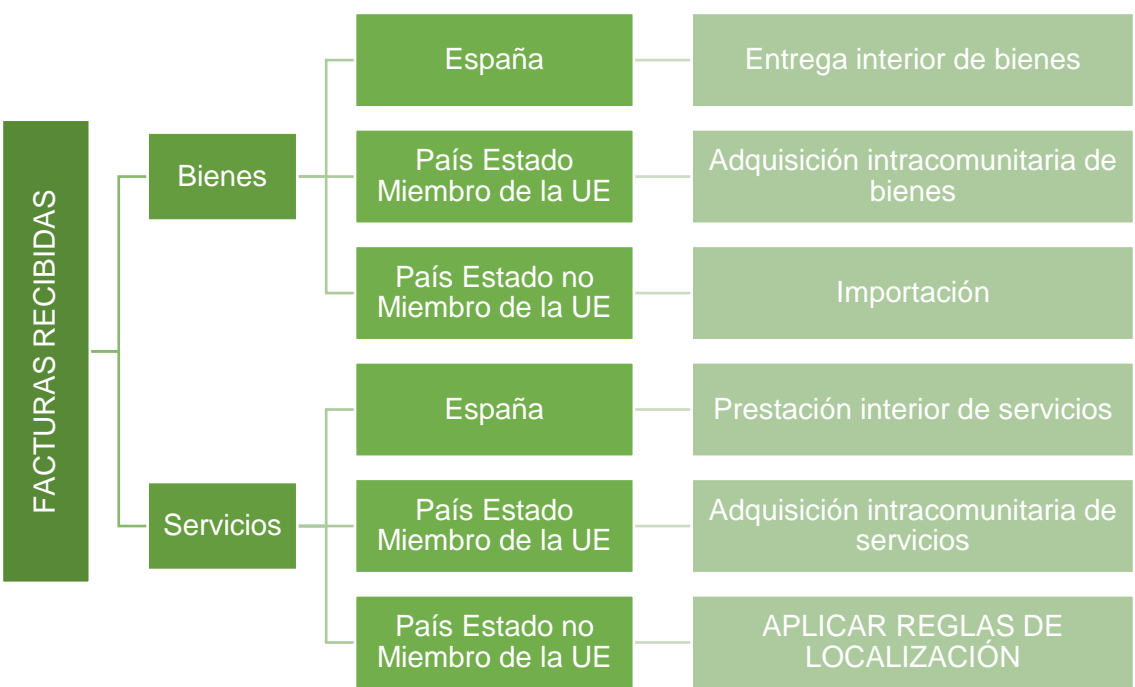
Fuente: Elaboración propia

³⁴ Desde el punto de vista de una sociedad española que entrega un bien o presta un servicio a otra sociedad

A continuación, se muestra el mismo esquema, pero para el trato de las compraventas realizadas exclusivamente mediante comercio electrónico entre dos sociedades, considerando el punto de vista de una sociedad española:

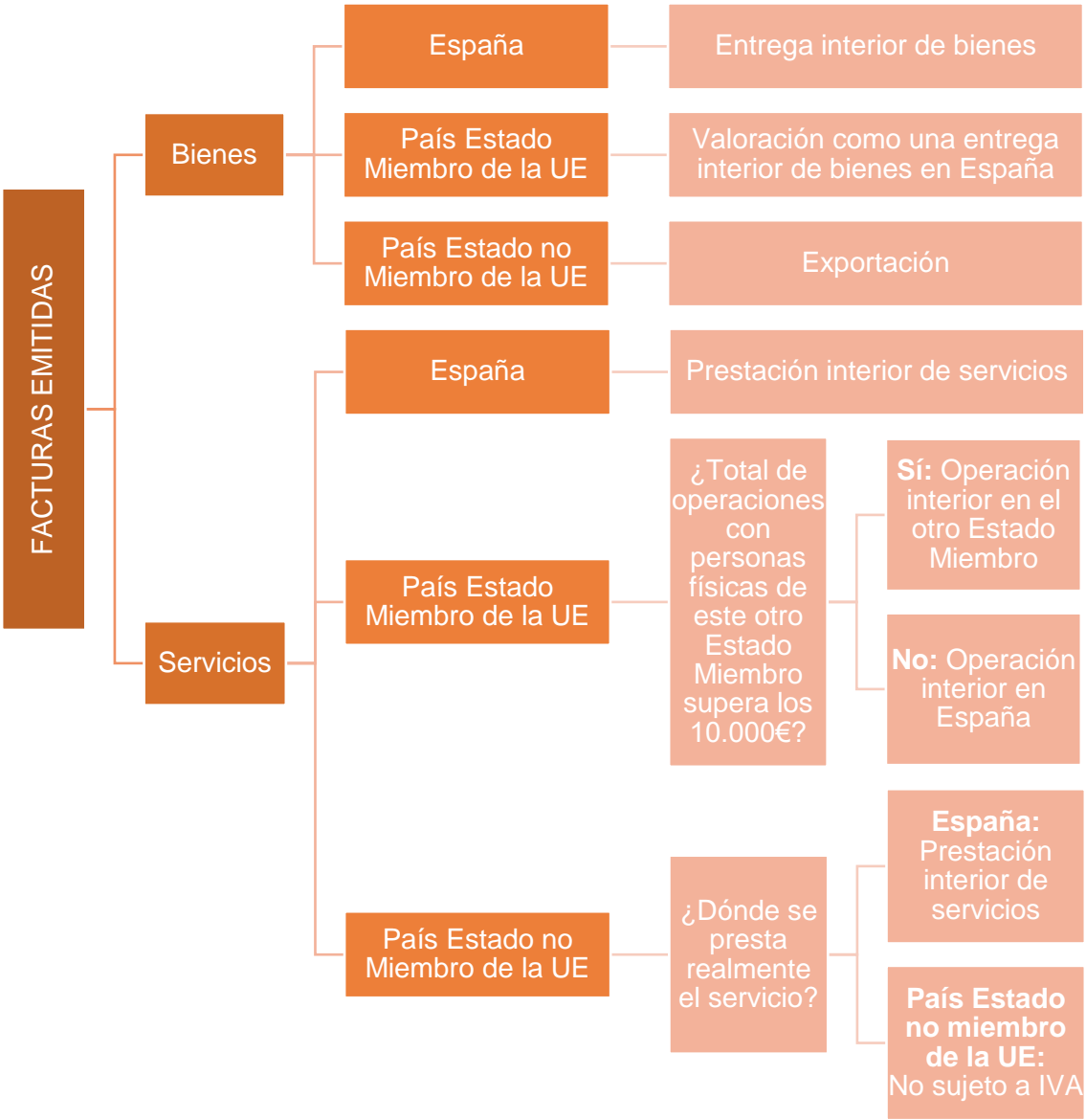


Fuente: Elaboración propia



Fuente: Elaboración propia

Finalmente, se muestra el esquema para las operaciones realizadas mediante comercio electrónico a personas físicas, entendiendo que solamente se tratarán las facturas emitidas:



Fuente: Elaboración propia

VI. CONCLUSIONES

Analizada la evolución del comercio electrónico y en vistas del más que claro aumento de este en la última década, es más que probable que en un futuro se den más transacciones por vía electrónica de las que se realizan ya hoy en día. Este hecho choca finalmente con la aplicación del IVA en este tipo de operaciones, que a pesar de que no se citan explícitamente en la legislación, disponen de una regulación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se puede apreciar que la diferencia más sustancial en estas operaciones por comercio electrónico reside en la aplicación final del impuesto a causa de las reglas de localización, es decir: debido a que estas operaciones no suponen un hecho imponible diferenciado a las habituales, no difieren en señalar quién es el sujeto pasivo en la operación, ni disponen de unos tipos impositivos diferenciados, la cuestión principal para éstas es encontrar en qué Estado está sujeta o no IVA la operación.

Mediante las reglas de localización comunes del impuesto, en las que también se localizan los apartados más relevantes del comercio electrónico, se define la localización de la operación y procede a aplicar la sujeción o no a IVA. Es en este punto del trabajo donde se empieza a desarrollar el interés principal del mismo, ya que, en vistas a la poca regulación de estas operaciones, se observan carencias en la aplicación y en mayor medida en los importes, muy lejanos a los altos niveles de volumen de ventas online y que con toda probabilidad están desfasados en el momento actual.

Cabrá esperar al futuro para determinar si se van a dar modificaciones legislativas, bajo mi punto de vista, necesarias, para una mejor adaptación temporal y tecnológica del Impuesto sobre el Valor añadido en este tipo de operaciones.

Es por este motivo que se responde aquí a la hipótesis plantada en el inicio de este trabajo: la legislación actual pese a no estar del todo obsoleta en el momento actual, en vistas de la expansión del comercio electrónico, con total probabilidad lo acabará estando y se deberán realizar las medidas necesarias para una readaptación eficaz i eficiente en el marco normativo de la Unión Europea.

VII. BIBLIOGRAFIA

Agencia Tributaria. (2020) Modelo 368. Declaración de IVA de los regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos. Recuperado el 21 de marzo de:

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G330.shtml>

Agencia Tributaria. (2020) Registro censal de los regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos. Formulario 034. Recuperado el 21 de marzo de:

<https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/G329.shtml>

Agencia Tributaria. (2020) Reglas de localización a partir de 1 de enero de 2019. Recuperado el 21 de marzo de:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/One_Stop_Shop/ INFORMACION/Informacion General/Reglas de localizacion/Reglas de localizacion a partir de 1 de enero de 2019.shtml

Agencia Tributaria. (2012) Tipos impositivos del IVA. Recuperado el 19 de abril de:

https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Novedades_IVA_2014/Nuevos_tipos_IVA.pdf

Agencia Tributaria. (2020) Ventas a distancia. Recuperado el 25 de abril de:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/ Campanas /Fiscalidad de no residentes/ IVA VAT /Ventas a distancia.shtml

ASD GROUP. (2019) ¿Cuáles son las reglas de la venta a distancia en materia de IVA? Recuperado el 25 de abril de:

<https://www.asd-int.com/es/servicios/fiscal/venta-a-distancia-e-commerce/venta-a-distancia-umbrales-iva/>

CEEI Elche. (2018) Historia del IVA en España. Recuperado el 10 de abril de:

<https://ceeielche.emprenemjunts.es/?op=8&n=17119>

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2020) El comercio electrónico roza los 12000 millones de euros en el segundo trimestre de 2019. Recuperado el 17 de febrero de:

<https://www.cnmc.es/prensa/comercio-electronico-roza-12000-millones-2T2019/20200103>

España. SG de Impuestos sobre el Consumo. Consulta Vinculante V2720-14. Recuperado el 15 de mayo de 2020 de:

<https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312. Recuperado el 15 de marzo de:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

España. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. Boletín Oficial del Estado, 1 de enero de 1993, núm. 314. Recuperado el 15 de marzo de:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28925>

España. Real Decreto 225/2006 de 24 de febrero, por el que se regulan determinados aspectos de las ventas a distancia y la inscripción en el registro de empresas de ventas a distancia. Boletín Oficial del Estado, 25 de marzo de 2006, núm. 72. Recuperado el 26 de abril de:

<https://www.boe.es/buscar/pdf/2006/BOE-A-2006-5375-consolidado.pdf>

EUMED. García Calvente, Yolanda (2002): "Fiscalidad del comercio electrónico". Recuperado el 20 de marzo de:

<http://www.eumed.net/cursecon/colaboraciones/index.htm>

Expansión. (2017) Hacienda grava un 4% las ventas online de objetos de segunda mano entre particulares. Recuperado el 20 de marzo de:

<https://www.expansion.com/economia/2017/11/16/5a0d53ee22601dab3e8b45f9.html>

Granada Empresas. (2020) COVID-19: Así evoluciona el comercio electrónico en España desde el estado de alarma. Recuperado el 28 de mayo de:

<https://www.granadaempresas.es/noticias/covid-19-asi-evolucion-a-comercio-electronico-espana-desde-estado-alarma/>

IEBS. (2019) Previsiones y tendencias para el eCommerce para 2020. Recuperado el 20 de febrero de:

<https://www.iebschool.com/blog/previsiones-y-tendencias-de-ecommerce-para-2020-ecommerce/>

Instituto Europeo de Posgrado. (2020) ¿Qué es el Ecommerce? Recuperado el 12 de febrero de:

<https://www.iep.edu.es/que-es-el-ecommerce/>

Instituto Superior de Procedimientos Aduaneros y Fiscales. (2020) Régimen especial de tributación de IVA en las ventas a distancia. Recuperado el 25 de abril de:
<http://www.ispaf.institute/es/iva-internacional/regimen-especial-de-tributacion-de-iva-en-las-ventas-a-distancia>

ISDI. (2017) El comercio electrónico también tributa a Hacienda. Recuperado el 20 de marzo de:
<https://www.isdi.education/es/isdigital-now/blog/ecommerce/el-comercio-electronico-tambien-tributa-hacienda>

IVAEUROPA. (2019) Nuevo régimen de ventas a distancia. Aspectos a considerar. Recuperado el 26 de abril de:
<https://www.ivaeuropa.es/nuevo-regimen-de-ventas-a-distancia-aspectos-a-considerar/>

JraEconomistas. (2020) ¿La formación se factura con o sin IVA? Recuperado el 15 de mayo de 2020 de:
<https://jraeconomistas.com/formacion-exenta-de-iva/>

Marketing4ecommerce. (2019) Pequeña (gran) historia del eCommerce en España. Recuperado el 14 de febrero de 2020 de:
<https://marketing4ecommerce.net/historia-del-ecommerce-en-espana/>

Marketing4ecommerce. (2020) El eCommerce español comienza su desescalada: la demanda de productos online bajó en la primera quincena de mayo. Recuperado el 28 de mayo de:
<https://marketing4ecommerce.net/el-ecommerce-espanol-comienza-su-desescalada-la-demanda-de-productos-online-bajo-en-la-primera-quincena-de-mayo/>

Mientras tanto. (2012) Pasado y presente del IVA en España. Recuperado el 10 de abril de:
<http://www.mientrastanto.org/boletin-105/notas/pasado-y-presente-del-iva-en-espana>

Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. (2017) Nota sobre la inscripción en el registro de empresas de ventas a distancia en relación con las ventas realizadas online y por otros canales a distancia. Recuperado el 26 de abril de:
<https://www.comercio.gob.es/es-ES/comercio-interior/Registros/Empresas-de-ventas-a-distancia/PDF/Nota%20sobre%20la%20inscripci%C3%B3n%20en%20el%20Registro%20de%20%20Venta%20a%20Distancia.pdf>

Solunion. (2020) Las ventas del comercio online se disparan en España por el coronavirus. Recuperado el 28 de mayo de:
<https://www.solunion.es/blog/ventas-de-comercio-online/>

Unión Europea. Directiva (UE) 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Recuperado el 26 de abril de:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:32006L0112>

Unión Europea. Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes. Recuperado el 26 de abril de:

<https://www.boe.es/doue/2017/348/L00007-00022.pdf>

Unión Europea. Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a la venta a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes. Recuperado el 26 de abril de:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019L1995&from=ES>

Unión Europea. (2020) IVA: Normas y tipos. Recuperado el 19 de abril de:

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm

Unión Europea. (2020) Los 27 países miembros de la UE. Recuperado el 17 de abril de:

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_es#tab-0-1

VIII. ANEXOS

ANEXO 1: LISTADO DE PAÍSES MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA:

Estado miembro	Código de país	Año de entrada	Estado Miembro	Código de país	Año de entrada
Austria	AT	1995	Irlanda	IE	1973
Bélgica	BE	1958	Italia	IT	1958
Bulgaria	BG	2007	Lituania	LT	2004
Chipre	CY	2004	Luxemburgo	LU	1958
Chequia	CZ	2004	Letonia	LV	2004
Alemania	DE	1958	Malta	MT	2004
Dinamarca	DK	1973	Países Bajos	NL	1958
Estonia	EE	2004	Polonia	PL	2004
Grecia	EL	1981	Portugal	PT	1986
España	ES	1986	Rumanía	RO	2007
Finlandia	FI	1995	Suecia	SE	1995
Francia	FR	1958	Eslovenia	SI	2004
Croacia	HR	2013	Eslovaquia	SK	2004
Hungría	HU	2004	Reino Unido	UK	1973 a 2020

Fuente: Unión Europea. (2020) Los 27 países miembros de la UE y elaboración propia

ANEXO 2: TIPOS DE IVA EN LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UE:

Estado miembro	Código de país	Tipo normal (%)	Tipo reducido (%)	Tipo superreducido (%)	Tipo "parking" (%)
Austria	AT	20	10 / 13	-	13
Bélgica	BE	21	6 / 12	-	12
Bulgaria	BG	20	9	-	-
Chipre	CY	19	5 / 9	-	-
Chequia	CZ	21	10 / 15	-	-
Alemania	DE	19	7	-	-
Dinamarca	DK	25	-	-	-
Estonia	EE	20	9	-	-
Grecia	EL	24	6 / 13	-	-
España	ES	21	10	4	-
Finlandia	FI	24	10 / 14	-	-
Francia	FR	20	5,5 / 10	2,1	-
Croacia	HR	25	5 / 13	-	-
Hungría	HU	27	5 / 18	-	-
Irlanda	IE	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Italia	IT	22	5 / 10	4	-
Lituania	LT	21	5 / 9	-	-
Luxemburgo	LU	17	8	3	14
Letonia	LV	21	12 / 5	-	-
Malta	MT	18	5 / 7	-	-

Países Bajos	NL	21	9	-	-
Polonia	PL	23	5 / 8	-	-
Portugal	PT	23	6 / 13	-	13
Rumanía	RO	19	5 / 9	-	-
Suecia	SE	25	6 / 12	-	-
Eslovenia	SI	22	9,5	-	-
Eslovaquia	SK	20	10	-	-
Reino Unido	UK	20	5	-	-

Fuente: Unión Europea. (2020) IVA: Normas y tipos.

ANEXO 3: UMBRALES EN LAS VENTAS A DISTANCIA EN LA UE:

Estado miembro	Código de país	Importe	Estado Miembro	Código de país	Importe
Austria	AT	35.000,00 EUR	Irlanda	IE	35.000,00 EUR
Bélgica	BE	35.000,00 EUR	Italia	IT	35.000,00 EUR
Bulgaria	BG	70.000,00 BGN	Lituania	LT	35.000,00 EUR
Chipre	CY	35.000,00 EUR	Luxemburgo	LU	100.000,00 EUR
Chequia	CZ	1.140.000,00 CZK	Letonia	LV	35.000,00 EUR
Alemania	DE	100.000,00 EUR	Malta	MT	35.000,00 EUR
Dinamarca	DK	280.000,00 DDK	Países Bajos	NL	100.000,00 EUR
Estonia	EE	35.000,00 EUR	Polonia	PL	160.000,00 PLN
Grecia	EL	35.000,00 EUR	Portugal	PT	35.000,00 EUR
España	ES	35.000,00 EUR	Rumanía	RO	35.000,00 EUR
Finlandia	FI	35.000,00 EUR	Suecia	SE	320.000,00 SEK
Francia	FR	35.000,00 EUR	Eslovenia	SI	35.000,00 EUR
Croacia	HR	270.000,00 HRK	Eslovaquia	SK	1.500.000,00 SKK
Hungría	HU	8.800.000,00 HUF	Reino Unido	UK	70.000,00 GBP

Fuente: Instituto Superior de Procedimientos Aduaneros y Fiscales y elaboración propia